



**Universidad
Zaragoza**

Trabajo Fin de Grado

*El ejercicio de actividades profesionales a través de
sociedades instrumentales: un análisis desde la
perspectiva fiscal*

*The exercise of professional activities through
instrumental societies: an analysis from the fiscal
perspective.*

Autor/es

María Mongay Navarro

Director/es

Antonio José García Gómez

Facultad de Derecho

Junio 2019

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	3
1. Concepto: qué debe entenderse por sociedad instrumental.	4
1.1. Sociedades Interpuestas para el desarrollo de actividades profesionales.....	5
1.2. Sociedades cuya finalidad es ostentar la titularidad de activos y patrimonios de uso personal.....	16
II. Ventajas perseguidas en la tributación como Sociedad Instrumental	16
1. Tipo del IS es inferior al marginal máximo del IRPF.....	17
2. Diferimiento de impuestos	22
3. Efecto splitting	23
4. Inclusión de gastos deducibles	23
III. Calificación jurídica: ¿Economías de opción o Evasión de tributos?	24
1. Economías de opción.	25
2. Simulación.	27
3. Conflicto en la aplicación de la norma.....	31
IV. CONCLUSIONES.....	32
V. BIBLIOGRAFÍA.....	33

I. INTRODUCCIÓN

Las Sociedades Instrumentales, también llamadas Sociedades Interpuestas y Sociedades Pantalla, son un término de radiante actualidad, pero no por ello son comprendidas por personas ajenas al campo del Derecho.

Si hacemos una rápida búsqueda en Internet, veremos multitud de páginas webs que tratan de contestar, de forma sucinta, preguntas como ¿Se puede ahorrar impuestos con una sociedad instrumental? ¿Son lícitas las sociedades instrumentales? ¿Cuáles son los criterios de la Agencia Tributaria con respecto a las sociedades instrumentales?

La proliferación de las sociedades instrumentales y su difusa delimitación entre la legalidad e ilegalidad ha llevado incluso a la publicación, por parte de la Agencia Tributaria, de una nota de prensa el pasado mes de febrero para clarificar "los riesgos derivados de ostentar la titularidad de activos y patrimonios de uso personal a través de estructuras societarias".

Por ello, y para intentar arrojar un poco de luz con fundamentos jurídicos sobre esta controvertida figura tributaria, es éste el tema escogido para el presente trabajo.

La organización del trabajo será la siguiente: en primer lugar, nos centraremos en acotar el concepto, para entender lo que verdaderamente es y caracteriza a las sociedades instrumentales, y poder distinguirlo de figuras afines. Una vez hecha esta delimitación del concepto, veremos las ventajas que conlleva tributar por medio de una sociedad instrumental.

Como hemos dicho, una duda implícita en la propia existencia de las sociedades instrumentales tiene que ver con su legalidad, pues tal y como veremos a lo largo del presente trabajo, la Administración tributaria trata con desconfianza sus actuaciones¹.

Por ello, en el presente trabajo vamos a basarnos en el estudio de sentencias y artículos de revistas jurídicas, para contrastar las ideas de unos y otros y llegar a la aproximación más cercana posible sobre las sociedades instrumentales, el régimen que les es aplicable y, como decimos, la más que difusa frontera entre lo ilícito y lo lícito.

¹ ORENA DOMÍNGUEZ, A: «La problemática de las sociedades profesionales», *Revista Quincena Fiscal* núm. 6/2016, pág 2.

1. Concepto: qué debe entenderse por sociedad instrumental.

En primer lugar, porque es la piedra base del resto del trabajo, vamos a tratar de explicar de manera comprensible pero no por ello menos exhaustiva qué es y qué no es una sociedad instrumental.

En nuestro ordenamiento jurídico, el texto legal que rige las sociedades de capital es el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante LSC). En el artículo 1 de la citada Ley se establecen las tres grandes modalidades de sociedades de capital existentes: Sociedad de Responsabilidad Limitada (SL), Sociedad Anónima (SA) y Sociedad Comanditaria por Acciones (S.C.A).

No sucede lo mismo con las sociedades instrumentales y la razón de esta omisión es que, jurídicamente, no son una forma de sociedad que uno pueda constituir. Es decir, del mismo modo que si queremos constituir una SA tendremos que cumplir el artículo 4 LSC en lo relativo al capital mínimo exigido; dividiremos el capital en acciones de acuerdo a lo establecido en el 1.3 del mismo texto legal y un largo etcétera de cuestiones consideradas en la propia LSC; ninguna de estas acciones esta prevista para las sociedades instrumentales como tipo de sociedad. La razón es simple: no podemos constituir una sociedad instrumental como tal, ya que éste, el de Sociedades Instrumentales, es un término puramente nominativo para aludir a una situación en la que una sociedad (cuya tipología mercantil más habitual es sociedad de responsabilidad limitada) es creada con un fin: derivar las rentas a la sociedad y tributar como tal en lugar de hacerlo cómo persona física.

Siguiendo la clasificación hecha por la Agencia Tributaria², nos encontramos ante dos tipos de sociedades instrumentales distintas. De un lado, aquellas cuya finalidad es la realización de actividades profesionales, no como persona física, sino a través de una sociedad. De otro, aquellas cuyo objeto de constitución de la titularidad de activos y patrimonios de uso personal, conocidas como sociedades patrimoniales. Por ello, vamos a tratar cada una de ellas por separado, aunque en el presente trabajo vamos a centrarnos en el análisis del primer supuesto contemplado.

² Nota de la Agencia Tributaria sobre Interposición de Sociedades por Personas Físicas, febrero de 2019.

1.1. Sociedades Interpuestas para el desarrollo de actividades profesionales.

El punto de partida en esta clase de sociedades es la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales (en adelante LSP), que permite que los profesionales opten por prestar sus servicios o como persona física, o bien mediante la constitución de una sociedad. Esta ley no abre una nueva posibilidad, pues con anterioridad a su promulgación ya podían prestarse servicios profesionales a través de sociedades, sino que simplemente adapta las normas societarias al ámbito profesional³. De esta manera, tal y como se pone de manifiesto en su exposición de motivos, la razón por la que se promulga es adaptar el ordenamiento jurídico a una realidad práctica: la concepción de las actividades profesionales, no como actuaciones aisladas de profesionales sino como verdaderas labores de equipo que tienen su razón de ser en la especialización y división del trabajo, haciéndose eco de la reconversión del sector de lo individual a lo colectivo que hemos experimentado en el campo de las actividades profesionales⁴.

Sin embargo, lo cierto es que, pese a su regulación en la LSP, la constitución de sociedades profesionales siempre ha supuesto una sospecha de fraude⁵ para la Administración Tributaria, lo que le ha llevado a emitir distintas notas de prensa, de carácter más o menos acertado, en opinión de autores como FALCÓN Y TELLA⁶, y a calificar negocios jurídicos reales y lícitos como ilícitos de forma recurrente y errónea, según sostiene LUCAS DURÁN⁷.

Para valorar la licitud de las sociedades instrumentales, hay que realizar un doble análisis. De un lado, hay que valorar su licitud conforme a la perspectiva mercantil, y, de otro, hay que ver si la actuación concreta llevada a cabo por la sociedad constituye un caso de evasión o elusión de tributos. Sin embargo, por ser este un análisis desde el punto de vista tributario, no vamos a abordar la licitud en el derecho sustantivo privado,

³ MARTÍN FERNANDEZ J. y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J. : «Las Sociedades Profesionales y su Régimen Tributario», *Revista Quincena Fiscal* núm. 1/2008, pág. 1.

⁴ MARTÍN FERNANDEZ J. y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J. : «Las Sociedades Profesionales», *cit.* pág. 1.

⁵ ORENA DOMÍNGUEZ, A: «La problemática de...», *cit.*, pág 2.

⁶ FALCÓN Y TELLA, R. «Las sociedades profesionales (I): Aplicación del régimen de operaciones vinculadas». *Revista Quincena Fiscal* núm.18/2009.

⁷ LUCAS DURÁN, , M.: «“Interposición” de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? Análisis de la STSJ Murcia de 26 de enero de 2015», *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 389-390, 2015, pág. 157.

sino que vamos a partir del hecho de que nuestro ordenamiento permite el ejercicio de actividades profesionales a través de las sociedades⁸.

En lo relativo al análisis desde el ámbito tributario, para valorar el tratamiento aplicable a los ingresos percibidos por la sociedad prestadora de servicios, y los que posteriormente ésta satisface a su socio profesional, debemos hacer necesaria referencia al régimen de transparencia fiscal. Éste fue establecido por primera vez en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la cual los beneficios o pérdidas obtenidos por las Sociedades Profesionales eran imputados en el IRPF de los socios, para evitar la retención de beneficios no distribuidos y el diferimiento que ello conllevaba⁹.

Sin embargo, este régimen se suprime¹⁰ con la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A partir de entonces, los rendimientos de las sociedades profesionales quedaban sujetos al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, evitando de esta manera discriminaciones entre profesionales y empresarios pues, ya en su exposición de motivos, sostiene que su razón de ser es pretender la eliminación de toda especialidad para las entidades cuyos ingresos procedían de actividades profesionales, artísticas o deportivas.

Así, con la eliminación del régimen de transparencia fiscal se permite, implícitamente, la interposición societaria siempre que no se vulneren otros preceptos tributarios¹¹, como son las figuras de conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15 LGT) y la simulación (artículo 16 LGT).

Vemos, de esta manera, que las sociedades creadas para el ejercicio de actividades profesionales son lícitas en el derecho sustantivo privado, por lo que el posible ilícito residirá en aquellos casos en los que el supuesto de hecho sea subsumible en un ilícito tributario. Es decir, de modo genérico es lícito interponer sociedades para prestar la actividad profesional, si bien se valorará el caso concreto para saber si se ha cometido

⁸ Establece el artículo 1 LSP *que las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales* en los términos de la Ley.

⁹ ORENA DOMÍNGUEZ, A: « La problemática de... », *cit.*, pág. 4.

¹⁰ FALCÓN Y TELLÁ, R. «Las sociedades profesionales (I): Aplicación del régimen de operaciones vinculadas». Revista Quincena Fiscal núm.18/2009, pág. 1.

¹¹ LUCAS DURÁN, M.: « “Interposición” de sociedades ... », *cit.*, pág. 155

un ilícito tributario o si, por el contrario, se trata de una Economía de Opción del contribuyente, que posteriormente se explicará.

En este punto, conviene hacer una referencia al Derecho comunitario y la calificación que hace de estas operaciones. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, y conocida como caso Halifax, emplea el término prácticas abusivas para designar aquellas actividades encaminadas únicamente a la elusión o ventaja fiscal ilegal. Así, en materia de sociedades instrumentales, y de acuerdo con la citada sentencia, incumbe al órgano jurisdiccional español comprobar su licitud con arreglo al derecho tributario español, pero siempre que su decisión no sea contraria a la eficacia del Derecho comunitario. En este sentido, las operaciones no deben perseguir una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria a uno o varios objetivos de la Sexta Directiva (relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido en la Unión Europea), y, además, no deben ser el motivo principal por el que se adoptó la solución contractual.

Debemos puntualizar, no obstante, que no es fácil delimitar cuándo es cierto que la interposición de una sociedad obedece a más motivos que los meramente fiscales, ya que la prueba de estos hechos dista de ser sencilla, y, como veremos al analizar sentencias concretas, se realiza por medio de presunciones de prueba, reguladas en el artículo 108 LGT.

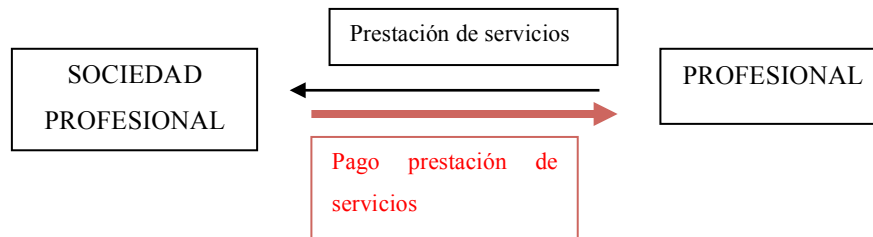
No obstante, pese a que el resultado de valorar la existencia de las sociedades interpuestas a la luz del derecho subjetivo privado y del derecho tributario es que su existencia, a priori, es lícita siempre y cuando no suponga un ilícito tributario como hemos dicho estamos ante un tema no exento de controversia, causada, en ocasiones, por la propia AEAT y su “tendencia enquistada” consistente en calificar como ilícitos negocios jurídicos reales y lícitos llevados a cabo por los contribuyentes¹², en relación con la interposición de sociedades por personas físicas.

Incluso en la mencionada Nota de prensa emitida en 2009, la Agencia Tributaria tilda de reducción ilícita la conseguida por la interposición de las sociedades profesionales al aprovecharse de una serie de ventajas, cuando la realidad es que estas ventajas,

¹² LUCAS DURÁN, M,: « “Interposición” de sociedades ... », cit., pág. 157

consecuencia de actuar como persona jurídica en lugar de física, están dentro de nuestro ordenamiento jurídico, siendo el contribuyente libre de elegir la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal siempre y cuando no realice una infracción tributaria.

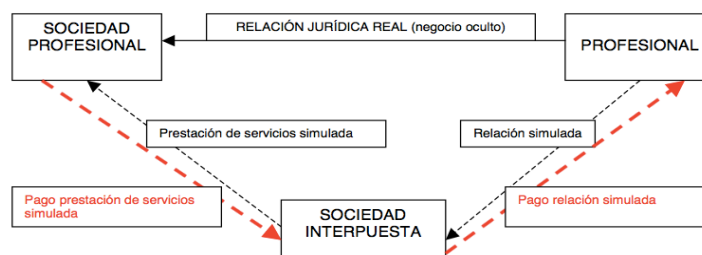
Hemos de distinguir la sociedad profesional de la sociedad profesional interpuesta. En la primera el esquema es el siguiente: un profesional que constituye una sociedad para prestar los servicios a un tercero. Es decir, es la sociedad profesional la que directamente presta los servicios.



Esquema 1. Fuente: Elaboración propia

Respecto a las sociedades profesionales interpuestas, vamos a seguir el esquema elaborado por el el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (a quien nos referiremos como AEAT), en su nota publicada el 22 de octubre de 2009 sobre “actuaciones inspectoras en relación con contribuyentes que prestan servicios profesionales”.

En ella, define las sociedades profesionales interpuestas como aquellas creadas por el profesional para prestar sus servicios a la sociedad profesional no directamente, sino a través de la sociedad interpuesta. Así, vemos que en este supuesto quien ha prestado los servicios profesionales ha sido realmente el profesional a la sociedad profesional, y que la sociedad interpuesta, que es titularidad del profesional, simplemente se ha constituido para percibir las retribuciones de la sociedad profesional y , en opinión de la Agencia Tributaria, obtener una ilícita reducción de la carga fiscal.



Fuente: Nota de la Agencia Tributaria del 26 de marzo de 2009.
Departamento de Inspección Financiera y Tributaria

No obstante, la Agencia Tributaria erra al tildar de ilícita esta reducción de modo genérico. Si acudimos a la LSP, vemos que el ejercicio de una actividad profesional por medio de una sociedad profesional puede hacerse por una persona física, (que presta sus servicios a la sociedad) pero también a través de la participación de otra sociedad¹³, para cuyo caso la sociedad profesional tendrá la consideración de socio en la sociedad participada tanto a la hora de aplicar las reglas de responsabilidad (artículos 5, 9 y 11) como las de composición (artículo 4).

Así, vemos que las sociedades profesionales interpuestas vienen previstas en la propia LSP, que no obstante se antepone a futuros problemas pues, ya en su exposición de motivos, especifica tres figuras que quedan expresamente fuera de la consideración de Sociedad Profesional y, por ende, de la aplicación de la LSP. Estas figuras son las Sociedades de Medios, la Sociedad de Comunicación de Gananciales y la Sociedad de Intermediación, y la razón por la que no son consideradas sociedades profesionales es porque son meros intermediarios entre el cliente y el profesional que realizará la actividad profesional, en lugar de ser quienes directamente la proporcionan (bien directamente o bien, como hemos dicho, a través de otra sociedad).

Además, debemos puntualizar que el concepto de sociedad profesional, en el ámbito tributario, no coincide con el contemplado en la LSP, por lo que podemos estar ante sociedades que, pese a no cumplir alguno de los requisitos establecidos en el artículo 1 LSP (como puede ser el tener una titulación universitaria oficial o la inscripción en un colegio profesional), se constituyen para el ejercicio de actividades profesionales. Su licitud, desde el punto de vista fiscal, dependerá de si la reducción en la carga fiscal se ha conseguido de una manera ajustada a derecho o no, sin que tenga relevancia alguna el no ser considerada Sociedad Profesional de acuerdo con los criterios de la LSP. No obstante, el concepto de sociedad profesional en el ámbito tributario lo desarrollaremos más adelante, al tratar las ventajas que éstas conllevan.

¹³ Artículo 2 LSP

Así, y más allá de la sospecha de fraude inherente a las sociedades profesionales, vemos que es erróneo considerar siempre y en todo caso ilícita la reducción de la carga fiscal que supone operar a través de formas jurídicas y no como persona física. Por este motivo, la AEAT, en febrero de este mismo año, ha emitido una nueva nota de prensa, con la finalidad de clarificar los criterios de actuación que sigue respecto a “la interposición de sociedades por personas físicas”. Esta nota de prensa se encuadra dentro de la senda iniciada por la Agencia Tributaria de hacer públicos sus criterios de actuación en la aplicación del sistema fiscal en aquellos aspectos más controvertidos y de interés popular¹⁴, y basa su valoración de la licitud de la Sociedad interpuesta en dos aspectos: que cuente con una estructura de medios materiales y humanos necesaria para llevar a cabo la actividad profesional y que las operaciones entre la sociedad y el socio estén correctamente valoradas.

Procedemos, a continuación, a desglosar cada uno de los supuestos.

A) Sociedades que carecen de medios materiales y humanos para realizar la actividad profesional que se pretende.

La Administración Tributaria considera que en aquellos supuestos en que hay ausencia de medios materiales y humanos o bien, existiendo, no han intervenido en la prestación de servicios, nos encontramos ante la figura de la simulación, regulada en el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (de ahora en adelante LGT). Es decir, se trata de supuestos en los que la actividad profesional se disfraza realizada a través de una sociedad, pero la realidad es que esta sociedad no ha intervenido de modo alguno y quien ha realizado la prestación ha sido una persona física.

El problema para argumentar que estamos efectivamente ante la figura de la simulación basándonos en este criterio pasa porque las sociedades profesionales, por lo general, no precisan de una gran cantidad de medios materiales y humanos.

En el caso de sociedades profesionales de prestación de servicios, por ejemplo, “la realización de una actividad eficiente y valiosa en el mercado no precisa de medios

¹⁴ Bruno Pérez, <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/hacienda-ultima-nota-aclarar-actuar-casos-pepu/6491515/>

materiales cuantitativamente abundantes, siendo la capacitación profesional de la persona o las personas que la integran lo verdaderamente relevante” (Sentencia Juzgado de lo Penal de Madrid (Sección 27), núm. 139/2015, de 31 de marzo de 2015 (ECLI: ES:JP:2015:32)).

Así, hay algunas actividades profesionales, especialmente vinculadas al mundo del derecho como lo son el asesoramiento financiero o el ejercicio de la abogacía, en el que el medio humano fundamental es el conocimiento y actividad aportada por la persona que la realiza¹⁵.

A la propia naturaleza de las actividades profesionales hay que sumar las novedades tecnológicas que nos asaltan día tras día, y que hacen que los medios materiales y humanos “pierdan valor en la medida en que con ordenadores, correos electrónicos, bases de datos y archivos, se puedan realizar actividades a través de una sociedad mercantil, sin que exista simulación alguna en su actuación, aunque no cuente con medios materiales o incluso personales de entidad” (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia , núm. 36/2015, de 26 de enero de 2015). En este sentido, en el ámbito comunitario las actividades profesionales se han definido fiscalmente no sólo atendiendo a los rasgos de onerosidad y habitualidad, sino también a la existencia de un “marcado carácter intelectual” (Sentencia Urbing del TJCE de 11 de octubre de 2001 [AS 2001, 274], lo que supone un reconocimiento del factor personal frente al factor material en la obtención de estas rentas.¹⁶

Más tajante es FALCÓN Y TELLA (2009)¹⁷, en cuya opinión, para que una sociedad profesional sea considerada como tal, “prácticamente ningún” medio personal y material es necesario, pues la actividad profesional necesita, fundamentalmente, de la capacidad intelectual del profesional.

No obstante, en los casos en los que queda acreditada la simulación, se considera que quien ha prestado los servicios profesionales ha sido realmente el profesional, y que la sociedad interpuesta, que es titularidad del profesional, simplemente se ha constituido para percibir las retribuciones de la sociedad profesional y obtener una ilícita reducción

¹⁵ STSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso. Sección 2ª), de 26 de enero de 2015. (ECLI: ES:TSJMU:2015:171)

¹⁶ GARCÍA NOVOA C, «La ofensiva contra las sociedades de profesionales». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12/2006

¹⁷ FALCÓN Y TELLA, R. «Las sociedades profesionales (I): Aplicación del régimen de operaciones vinculadas». *Revista Quincena Fiscal* núm.18/2009.

de la carga fiscal, pues ni añade ningún margen, ni aporta valor añadido alguno a la actividad, así como tampoco asume ningún riesgo ni aporta activos propios relevantes¹⁸. Por tanto, como hemos visto, la frontera entre lo ilícito y lo lícito no siempre es clara, ya que no es fácil delimitar cuándo los medios con los que cuenta la Sociedad son suficientes o no para la realización de la actividad profesional. No obstante, uno de los criterios utilizados en la práctica jurídica es que estos medios aporten valor añadido relevante a la actividad del socio, dándole más valor a su análisis cualitativo que al cuantitativo.

B) Sociedades que, contando con las estructuras adecuadas para la realización de la actividad profesional, han intervenido en la prestación de servicios pero con operaciones incorrectamente valoradas.

Estamos en un supuesto distinto al anterior, ya que nos encontramos ante sociedades instrumentales que efectivamente cuentan con los medios materiales y humanos suficientes para realizar la actividad profesional, residiendo el ilícito en la incorrecta valoración de la operación vinculada, que es la efectuada entre personas o entidades vinculadas.

El régimen de operaciones vinculadas, tradicional en el impuesto societario aunque con diferente contenido a lo largo de las últimas décadas, se encuentra regulado actualmente en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). En concreto, en el artículo 18 del LIS se desglosan los supuestos en que se considera a las personas o entidades vinculadas (apartado 2), y la valoración que se hará de las operaciones entre ellas efectuadas, que será por su valor normal de mercado (apartado 1), entendiéndose éste como aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

Esta ley resulta aplicable a las personas físicas en virtud del artículo 41 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

¹⁸ STSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso. Sección 5ª), núm. 496/2017, de 16 de mayo de 2017. (ECLI: ES:TSJM:2017:5173)

El supuesto de hecho para la valoración de las operaciones vinculadas es el siguiente: una persona física realiza la prestación de servicios a través de una sociedad de la que es socio mayoritario (en la mayoría de casos vistos en jurisprudencia, es socio único o su participación es superior al 90%). Es la sociedad la que emite la factura a un tercero (su cliente), por lo que la sociedad satisface a la persona física una retribución de carácter profesional por la actividad prestada. En estos casos, sorprende, en la práctica, ver como el carácter de dicha retribución es notablemente inferior a los beneficios obtenidos por la sociedad¹⁹, de manera que el resto de beneficios son distribuidos como dividendos. Por este motivo, hay que analizar si la retribución del socio, en la operación vinculada, se considera realizada a valor de mercado.

A este respecto, en el apartado 4º del artículo 18 se incluyen distintos métodos a utilizar para determinar cuál es el valor normal de mercado. La elección de uno u otro, según establece el artículo 17 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RLIS), se basa en un análisis previo de comparabilidad que permita comparar las características de la operación vinculada con las características de operaciones entre partes independientes. Para ello, se valoran las características específicas de la prestación del servicio (si las cualidades personales de la persona física son esenciales para la prestación del servicio), las funciones asumidas por las partes (quién asume los riesgos, a quién le pertenecen los activos...), los términos contractuales (entre la sociedad y el tercero, para valorar si de ellas se desprende el carácter personalísimo de la prestación), las características del mercado y, en la medida en que sean relevantes, las estrategias empresariales.

En la valoración de servicios profesionales, encontramos que uno de los métodos más utilizados en la práctica es el método libre comparable, por resultar adecuado en

¹⁹ Entre otras: STSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso, Sección 5ª) núm. 316/2018, de 27 de junio. (JT/2017/771). La sociedad profesional unipersonal TATATACHAN ingresa 170.219,76€ (ejercicio 2008), 378.377,08€ (ejercicio 2009) y 465.148,98€ (ejercicio 2010). De estas cantidades, el 98.13% (ejercicio 2008), 96,50% (ejercicio 2009) y 95.11% (ejercicio 2010) se deben de forma exclusiva a la actividad musical realizada por su socio único. a quien le son satisfechos 59.280,34€ (rendimientos de trabajo 2008), 54.884,14€ (rendimientos de trabajo 2009) y 113.645€ (rendimiento de actividad económica 2009). Sin embargo, Inspección calcula el valor de mercado de la operación vinculada en 91.999,94€ (ejercicio 2008), 230.253,01€ (ejercicio 2009) y 338.692,17€ (ejercicio 2010). Confirma esta valoración la Sala.

aquellos casos en los que la sociedad no añade valor ni activo relevante a los servicios personalísimos prestados por el socio²⁰. Éste método consiste en comparar el precio dado al bien o servicio en la operación vinculada con el precio de un bien o servicio de características idénticas o similares en una operación equiparable. Así, sobre la base del análisis de comparabilidad interno, han de realizarse las correcciones oportunas para poder obtener la equivalencia, encontrándose entre estos ajustes la minoración de los gastos en los que la sociedad incurre para realizar la prestación de servicios. No obstante, debe señalarse que, de acuerdo con las condiciones concretas del caso, pueden resultar de aplicación otros de los métodos contemplados en el citado artículo 18.4 LIS.

Así, en el caso en que la Administración Tributaria considere que las operaciones vinculadas se han valorado incorrectamente, el procedimiento a seguir será el de su regularización y, si procede, sanción, cuyo fundamento será la ilícita reducción de la carga fiscal. Esta valoración incorrecta supone la conducta infractora del artículo 191 LGT, pues resulta de ella un ingreso de la cuota inferior al que hubiera correspondido en el caso de valorar correctamente la operación vinculada. No obstante, debemos diferenciar esta infracción de la establecida en el apartado 13 del artículo 18 LIS, cuya conducta tipificada es la falta de aportación o aportación incompleta de la documentación prevista en el apartado 3º del precepto.

No obstante, para darle seguridad jurídica al contribuyente, en el artículo 18.6 LIS se indican unas pautas que determinarán que el valor dado a la operación vinculada entre socio y sociedad coincide con el valor de mercado. Para aplicar esta presunción, más del 75% de los ingresos de la entidad deben proceder del ejercicio de actividades profesionales, y la sociedad debe contar con los medios materiales y humanos adecuados, con las particularidades y controversias que hemos visto anteriormente respecto a la delimitación de medios adecuados. Además, la cantidad que percibe la entidad de sus clientes por la prestación de servicios de su socios profesionales no debe ser inferior al 75% de lo que posteriormente la sociedad retribuye a sus socios (resultado previo a la deducción). Por último, se establece que la cuantía a retribuir a

²⁰ STSJ de Madrid de 16 de mayo de 2017

los socios profesionales se determinará en función de su efectiva contribución, sin poder ser inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a los de los socios profesionales. En caso de que no haya personal asalariado, la retribución percibida por los socios profesionales no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de renta de Efectos Múltiples.

Sin embargo, esta presunción sólo puede aplicarse para el caso en que la sociedad cuente con los medios adecuados, algo que puede inducir a cierta confusión si seguimos el esquema de la nota de la agencia tributaria de modo literal, pues establece ésta que la comprobación de la operación vinculada procede sólo en el caso en que la sociedad disponga de los medios e intervenga en la operación de prestación de servicios. Sin embargo, lo cierto es que encontramos que la valoración de la operación vinculada es realizada en sentencias como la del TSJ de Madrid de 27 de junio de 2018 en la que, textualmente, se dice que “no cuenta con los medios materiales y humanos adecuados, distintos de la propia persona del socio” y, sin embargo, no considera que estamos ante una conducta asimilable en la figura de simulación (artículo 16 LGT), sino que confirma la liquidación realizada por Inspección, que valora la operación vinculada en los términos en que ésta tendría que haber sido calculada. De esta manera, vemos que, en la práctica, procede la valoración de la operación vinculada aun cuando los medios de la sociedad no estén acreditados, algo que evita posibles arbitrariedades en tanto que el concepto de medios adecuados, como hemos visto, es difícilmente cuantificable. Sin embargo, la valoración de una operación vinculada, por estar cuantificada, resulta más fácilmente realizable.

Por tanto, vemos que la valoración de las operaciones vinculadas parte de la premisa de que la actuación del profesional a través de una sociedad se considera válida, pues se trata de una sociedad que cuenta con los medios adecuados y cuya actuación tiene una causa dentro de la relación de los servicios profesionales que presta a un cliente²¹. Por

²¹ Argumento a contrario de la STSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso, Sección 5ª) núm. 50/2016, de 26 de enero (JT/2016/467), en cuyo fundamento de derecho séptimo argumenta la Sala que concurre simulación en la prestación de servicios de la sociedad, pues su actividad se limita a facturar y cobrar los servicios que prestaba su socio único. De esta manera, la actuación de la sociedad carecía de causa dentro

este motivo, procede analizar el valor dado a las operaciones vinculadas para saber si estamos ante un caso ilícito o no, siguiendo las reglas del artículo 18 LIS.

1.2. Sociedades cuya finalidad es ostentar la titularidad de activos y patrimonios de uso personal.

En este caso, estamos ante Sociedades Instrumentales creadas, no para articular la prestación de un servicio profesional, sino simplemente para localizar una parte relevante del patrimonio del titular de la sociedad, de acuerdo con lo dispuesto por la AEAT en la nota de prensa de febrero de 2019.

Esta opción es válida siempre y cuando la titularidad y el uso de dicho patrimonio se base en su título jurídico real, y la tributación de las operaciones sea la legalmente correspondiente. No obstante, el motivo por el que la AEAT incluye este supuesto en la nota de prensa es porque la práctica diaria ha perfilado una serie de ilícitos tributarios asociados a la constitución de sociedades con estos fines, tales como la utilización, por parte del socio, de los bienes de la sociedad sin ningún contrato de arrendamiento o cesión de uso, o la satisfacción de gastos personales del socio con cargo a la sociedad.

Así, el ilícito tributario en el primero de los supuestos vuelve a ser la mala valoración de una operación vinculada, siendo de aplicación el analizado artículo 18 LIS. No obstante, como hemos dicho, vamos a centrarnos en el análisis de las sociedades profesionales y las sociedades profesionales interpuestas.

II. Ventajas perseguidas en la tributación como Sociedad Instrumental

Una vez vistos los supuestos englobados bajo la denominación de sociedades instrumentales ante los que nos podemos encontrar, vamos a abordar las finalidades que persigue el contribuyente al constituir una sociedad persiguiendo un fin meramente instrumental.

de la relación de servicios profesionales que realmente existía entre su socio y el cliente . Así, el ilícito reside en que la sociedad ha simulado una prestación de servicios que no cumple, sin que sea necesario valorar si las operaciones vinculadas fueron valoradas a precio de mercado.

Pese a que nos vamos a centrar en las razones tributarias, por ser este un trabajo de las sociedades instrumentales desde el punto de vista tributario, lo cierto es que también se persiguen, razones de otra índole, principalmente organizativa y de limitación de la responsabilidad, como puede ser el formar una estructura societaria que facilite la entrada y salida de socios, o posibilitar políticas de reparto flexible de dividendos a los socios finales²².

1. Tipo del IS es inferior al marginal máximo del IRPF.

Desde el punto de vista tributario, las sociedades instrumentales consiguen reducir la carga fiscal de sus socios, es decir, la cantidad que tienen que pagar en impuestos. Estas reducciones, no obstante, son lícitas siempre y cuando no se catalogue la constitución de la sociedad como contraria a derecho por ser una actuación cometida en fraude de ley en la que se busca una menor tributación, una elusión de tributos que va más allá de lo contempladas como economía de opción.

Con carácter previo a analizar esta ventaja, es necesario ver las tres formas en las que los socios pueden recibir retribuciones por parte de la sociedad, siguiendo el análisis de los autores MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ.²³

La primera de ellas es recibir una **retribución laboral** fruto de un contrato de trabajo entre el socio y la sociedad. Como sucede con toda nómina, la sociedad realizará las oportunas retenciones a cuenta del IRPF, reguladas en los artículos 17 y ss. de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF, en adelante). En ellos, se detalla qué prestaciones tienen el carácter de rendimientos del trabajo, así como los posibles porcentajes de reducción aplicables.

De cualquiera de las maneras, la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), en su resolución de 13 de abril de 2015 (NFC053864), establece que para estar ante una relación laboral tiene que haber indicios de subordinación del profesional hacia la sociedad. Tales indicios son, entre otros, que sea la sociedad la titular de los medios

²² LUCAS DURÁN, M,: « “Interposición” de sociedades ... », cit., pág. 158

²³ MARTÍN FERNÁNDEZ J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. : «Las Sociedades Profesionales y su Régimen Tributario», *Revista Quincena Fiscal* núm. 1/2008.

materiales con los que se realiza la prestación de servicios, que el socio no quede integrado en la estructura organizativa de la sociedad, que no soporte el riesgo económico de la sociedad (para lo cual se especifica que la remuneración a comisión en función de beneficios no supone necesariamente un riesgo) y que la responsabilidad contractual por el desarrollo de la actividad no recaiga sobre el socio.

Las relaciones que, según los criterios vistos, puedan catalogarse como laborales, darán lugar a unos rendimientos no sujetos al IVA.

En las sociedades profesionales, es habitual que el socio profesional sea a su vez el administrador. El artículo 217 LSC establece que, salvo previsión contraria en los estatutos, el cargo de administrador será gratuito. No obstante, en caso de que los estatutos prevean una retribución, el artículo 17.2.e) LIRPF establece que ésta tendrá la calificación de rendimiento de trabajo y, como tal, se le aplicará una retención del 35% si la facturación de la empresa es superior a 100.000€ y del 19% en el caso contrario.²⁴ Además, de acuerdo con el artículo 15 e) LIS, las retribuciones a los administradores no tendrán la consideración de liberalidades y, por tanto, serán gastos deducibles en sede de impuesto sobre sociedades. A este respecto, la DGT, en su resolución de 10 de abril de 2014 (NFC051069), contempla el supuesto en el que el socio percibe retribuciones de la sociedad por funciones inherentes al cargo de administrador, por estar así previsto estatutariamente. En este caso, estas remuneraciones se podrán deducir, al contrario de lo que ocurrirá cuando no exista previsión en los estatutos, pues considera la DGT que en este segundo caso no sería posible superponer a la “relación societaria” de administrador una “relación contractual” de servicios que reconozca retribuciones adicionales a las estatutariamente organizadas.²⁵ Así, estaremos ante un socio que, de un lado, recibe una retribución por los servicios profesionales prestados (naturaleza mercantil, tal y como veremos a continuación) y, de otro, una retribución por las funciones inherentes a su cargo de administrador que, con independencia de la naturaleza de la relación en el ámbito del derecho de sociedades o del derecho del

²⁴ Artículo 101.2 LIRPF.

²⁵ CALVO VÉRGEZ. J. «La tributación de las operaciones vinculadas: el caso específico de las sociedades profesionales y su régimen fiscal en la imposición directa tras la reforma tributaria». *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*. Núms. 389-390, 2015, pág. 96.

trabajo, no cabe duda de su consideración como rentas del trabajo a los efectos tributarios

Sin embargo, en caso de existir una relación no laboral sino mercantil entre socio y sociedad, el primero recibirá una **retribución por los servicios profesionales prestados**. Se trata de un rendimiento catalogado como rendimiento de actividad económica, regulado por los artículos 27 y ss LIRPF. Así, tendrán la consideración de rendimientos de actividad económica las retribuciones percibidas por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe siempre que éstas deban su causa a la realización de alguna de las actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas mediante Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. Será necesario, no obstante, que el contribuyente esté incluido en el régimen especial de la seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al RETA. También será necesario que la actividad desarrollada por el socio sea la misma que la que la sociedad efectúa²⁶.

Así, siempre que se cumpla el contenido del artículo 27.1.3) LIRPF, estaremos ante una actividad económica que da lugar a unos rendimientos por ella, sin tener que entrar a valorar las circunstancias de cada caso concreto.

La Sociedad realizará una retención a cuenta del IRPF, cuyo tipo aplicable será del 15%, tal y como viene expresamente contemplado los artículos 101.5.a) LIRPF y 95.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (de ahora en adelante RIRPF) . Sin embargo, el art. 105.1.a) en su segunda parte establece una retención del 7% remitiéndose al reglamento para su desarrollo, y, efectivamente, si acudimos a la continuación del artículo 95.1, existen tres supuestos en los que el tipo de retención será el 7%.

En el caso de una posible coexistencia entre vínculos laborales y mercantiles, la LSC mantiene la prioridad de éste último, de modo que los directores de las empresa con cargos en el consejo, por ejemplo, tendrían una relación mercantil y no laboral con la

²⁶ CALVO VÉRGEZ. J. «La tributación de ... ». *Cit.*, pág. 101.

sociedad²⁷. Apunta la TSJ de Madrid de 26 de enero de 2015 que, siguiendo la doctrina del tribunal supremo, la delimitación del ámbito (laboral o mercantil) no viene determinada por la naturaleza de las funciones que realiza el contribuyente, sino del vínculo en virtud del cuál las realiza. De cualquiera de las maneras, para ser considerada un rendimiento de actividad económica, basado en una relación de carácter mercantil, han de concurrir los requisitos del analizado artículo 27.1.3) LIRPF.

Respecto a la sujeción al IVA de estos rendimientos, sólo estarán sujetos a este impuesto en el caso en que sea el socio el titular o quien tenga el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad profesional, y estemos ante una relación mercantil y no laboral. En caso de que la titularidad de estos activos sea de la sociedad o la retribución que reciba el socio profesional sea de carácter laboral (por existir notas de subordinación de éste a la sociedad concernientes a las condicionales laborales y retributivas), las prestaciones no estarán sujetas al IVA.

Señala la DGT que una misma actividad puede ser calificada como laboral en el IRPF y económica en el IVA, o viceversa, debido al régimen propio de calificaciones del IVA y al principio de estanqueidad (posibilidad de que se lleven a cabo valoraciones distintas para cada tributo²⁸

Por último, el socio puede recibir **dividendos** repartidos por la Sociedad, no siendo deducibles en el IS pues son una retribución derivada de la participación en los fondos propios de la sociedad²⁹. Los dividendos tienen a calificación de Rendimiento íntegro del capital mobiliario (artículo 25.1.a) LIRPF), y su retención es del 19% de acuerdo con el artículo 101.4 LIRPF , introducido por el art. 64 de la Ley 6/2018, de 3 de julio (Ley de presupuestos generales para el año 2018).

²⁷ CALVO VÉRGEZ. J «La tributación de ... ». *Cit.*, pág. 99.

²⁸ Establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998 que el principio de estanqueidad surgía de una interpretación literal del artículo 9.1.b) de la derogada LGT de 1963 que disponía: “1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán: (..) Por las Leyes propias de cada tributo,” precepto del que dedujeron sus defensores y, al principio, el propio Tribunal Supremo, que cada tributo tenía su propio hecho imponible, la propia valoración de éste y su procedimiento de determinación de la base imponible, de manera que negaban la interconexión de los tributos dentro del Sistema Tributario. Sin embargo, la interpretación actual del principio de estanqueidad tributaria es que este no rige de forma absoluta, sino que ha de analizarse en cada caso.

²⁹ Artículo 15.a) LIS.

Como hemos visto, en las sociedades profesionales existen dos relaciones jurídicas: de un lado, la relación entre socio y sociedad en virtud de la cual el primero presta sus servicios a la segunda. Por estos servicios, la persona física recibe unos rendimientos que integrará en su Impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), siempre que se cumplan los requisitos antes vistos para ser calificados como rendimiento de actividad económica (artículo 27.1.3) LIRPF). En caso de no cumplirse, la calificación será de trabajo personal, en los términos establecidos en la misma ley³⁰.

Por otro lado, existe una segunda relación jurídica entre la sociedad y el cliente al que se prestan los servicios. En este caso, la retribución que reciba la sociedad quedará sometida al Impuesto sobre Sociedades (IS).

Esto supone una ventaja respecto a una única relación jurídica en la que una persona preste sus servicios a un cliente, pues, en este supuesto, toda la retribución percibida por estos servicios tributará por el IRPF, cuyo tipo máximo es superior al tipo máximo del IS.

A la hora de referirnos a la tributación de las sociedades profesionales, es importante matizar su concepto, ya que no sólo vamos a considerar las sociedades contempladas en el artículo 1 LSP. Así, a efectos tributarios, podemos definir la sociedad mercantil profesional como aquella sociedad, anónima o de responsabilidad limitada, que desarrolla actividades profesionales definidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, que versa sobre las actividades profesionales y que ya ha sido analizado al tratar los rendimientos de naturaleza mercantil por las actividades económicas.

El tipo de retención aplicable sobre los rendimientos de trabajo en el impuesto de la renta sobre las personas físicas viene regulado en el artículo 101 de la Ley 35/2006, siendo el siguiente:

³⁰ CALVO VÉRGEZ. J., «La tributación de ... ». *Cit.*, pág.102.

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	En adelante	45,00

Así, vemos que el tipo máximo, para bases superiores a 60.000 euros, es del 45%, siendo este artículo aplicable en caso de tributación como persona física. Sin embargo, si se tributa a través de una sociedad, será de aplicación el impuesto sobre sociedades. En virtud del artículo 29 LIS, se aplicará un tipo general del 25%, contemplándose una serie de excepciones en los siguientes apartados que harán que el porcentaje se reduzca hasta un 20%, 15%, 10% e incluso 1%.

Vemos que las diferencias son significativas, pues, frente a un tipo máximo del 45% en el IRPF, en el IS es de un 25% con carácter general.

2. Diferimiento de impuestos

Cuando se tributa como persona física, por aplicación de la normas del IRPF los rendimientos de actividades profesionales están sometidos a retención, de modo que la cantidad retenida es dinero que el contribuyente no llega a cobrar, al menos, en un principio. Sin embargo, facturando a través de una sociedad, la cantidad satisfecha por el cliente a ésta no se somete a retención, por estar sujeta al LIS. Si tributa en el IRPF, no obstante, la cantidad retribuida por la sociedad a su socio en concepto de rendimiento de la actividad profesional. En el caso de sociedades profesionales interpuestas, la cantidad que la sociedad profesional satisface a la interpuesta por la prestación de servicios esta, también, sujeta al LIS, por lo que se evitan las retenciones.

Además, se produce un remansamiento de las rentas, que tiene su origen en la eliminación del régimen de transparencia fiscal. Actualmente, los beneficios que obtiene una sociedad mercantil no tributan en la renta del socio hasta que no se distribuyen, por lo que se consigue un diferimiento del impuesto. Cuando estaba vigente la Ley 1/1978, se producía la imputación de los beneficios o pérdidas de la

sociedad en la base imponible de las personas físicas socios de la sociedad, con independencia de que los beneficios hubieran ya sido distribuidos. Se evitaba así la retención de beneficios no distribuidos y su correspondiente diferimiento. Sin embargo, con la Ley 46/2002, como hemos dicho, desaparece este régimen, y desde este momento los beneficios no tributan en la renta del socio hasta que se distribuyen.

3. Efecto splitting

El efecto splitting es frecuente en los empresarios, de modo que es habitual la participación en la sociedad del cónyuge y parientes del empresario. Tras la supresión del régimen de transparencia fiscal, se han eliminado, como hemos visto, las discriminaciones entre aquellos y los profesionales, de modo que es posible conseguir las ventajas del efecto splitting en las sociedades profesionales³¹.

Esta ventaja tributaria supone la inclusión en la sociedad profesional de miembros de la unidad familiar del profesional, de manera que los ingresos obtenidos se repartirán entre más personas, reduciéndose la carga fiscal. Como hemos visto, el concepto de sociedad profesional, a efectos tributarios, no exige que los socios sean profesionales, sino que lo decisivo es la actividad desarrollada por la sociedad³².

La inclusión de los miembros de la unidad familiar puede hacerse por su prestación de servicios a la sociedad, o simplemente por su participación en el capital. Los dividendos repartidos serán sometidos a una retención del 19% en el IRPF de cada contribuyente.

4. Inclusión de gastos deducibles

En sede de sociedades, se pueden deducir gastos siempre que tengan vinculación con el desarrollo de la actividad profesional que se presta a través de una sociedad. Así, el criterio para considerar deducible un gasto, es que se verifique que cumple el requisito

³¹ FALCÓN Y TELLA, R. «Las sociedades profesionales (I): Aplicación del régimen de operaciones vinculadas». *Revista Quincena Fiscal* núm.18/2009.

³² MARTÍN FERNÁNDEZ J. y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J. : «Las Sociedades Profesionales y su Régimen Tributario», *Revista Quincena Fiscal* núm. 1//2008, pág. 6.

de efectividad del gasto, que supone, además de que el gasto se haya producido y esté contabilizado, que se justifique (STSJ de Madrid 5173/2017).

La prueba de carga de la admisibilidad del gasto corresponde al contribuyente, de acuerdo con el artículo 105 LGT.

En la práctica, encontramos numerosas sentencias (como la TSJ de Madrid núm 640/2014, de 22 de mayo) donde se deducen cuotas de IVA soportado que corresponden a gastos por compra de muebles, vehículos, arte, hostelería, catering o viajes. Se trata de gastos en ningún modo relacionados con la actividad de la sociedad, que en caso concreto era prestar servicios jurídicos. De esta manera, como los contribuyentes no pueden probar la vinculación, la Sala confirma la actuación de Inspección, que no consideró dichas cuotas de IVA soportado para realizar la liquidación. En este sentido, la carga de probar el carácter deducible de los gastos declarados recae en el contribuyente, sentando jurisprudencia la STS de 2 de junio de 2007. Asimismo, la vinculación de los gastos no puede ser afirmar una genérica necesidad, pues ello equivaldría a dejar a la voluntad del contribuyente la cuantificación de la base imponible del impuesto³³.

También es reseñable el artículo 30 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. En el citado precepto se establece una deducción en el rendimiento de actividades económicas para los gastos de difícil justificación, aplicable a empresarios y profesionales que utilicen el método de estimación directa simplificada. Pese a que esta deducción por gastos de difícil justificación no podrá ser superior a 2.000 euros anuales, se remite la ley a los reglamentos para el caso de establecerse reglas especiales sobre la cuantificación de los gastos deducibles.

III. Calificación jurídica: ¿Economías de opción o Evasión de tributos?

El punto de partida es que la tributación como sociedad profesional en vez de cómo profesional persona física es lícita. Además, desde la eliminación del régimen de

³³ TSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso. Sección 9ª), núm. 659/2014, de 21 de mayo de 2014. (ECLI: ES:TSJM:2014:9501)

transparencia fiscal, la tributación a la que están sometidas las primeras es, como hemos visto, al Impuesto de Sociedades, lo cual supone una ventaja fiscal con respecto al IRPF. El problema, según estamos viendo, son los casos de sociedades profesionales interpuestas en los que el cliente, la sociedad profesional, factura a la interpuesta y no a las personas físicas.

La calificación de esta operación varía según se demuestre contraria a las leyes tributarias o no. En el primero de los casos, la interposición de la sociedad puede ser considerada como simulación (art 15 LGT) o conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art 16 LGT). Sin embargo, si no se logra demostrar el ilícito, se entenderá que la actuación es conforme al ordenamiento jurídico, tratándose de una economía de opción.

No obstante, ha de adelantarse que la distinción de estas figuras no es nada sencilla en la práctica ³⁴, por lo que para desarrollarla vamos a ayudarnos de un estudio jurisprudencial que nos ayude a determinar cuáles son los criterios que separan estas figuras.

1. Economías de opción.

La base para explicar las economías de opción es la no exigencia, por parte de la ley, de organizar las actividades económicas en la forma más rentable para la Administración Tributaria (Entre otras, Sentencia 139/2015, de 31 de marzo de 2015, del Juzgado de lo Penal nº27 de Madrid, Rec. 314/2013). Así, el contribuyente puede buscar la alternativa que, dentro de la legalidad, le permita reducir su coste fiscal.

El Tribunal Supremo, en su sentencia número 1336/2002 15 de julio de 2002, señala que la economía de opción sólo concurre en los casos en los que el ordenamiento jurídico permite al sujeto pasivo “distintas posibilidades de actuación, todas igualmente legítimas, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas”.

En este sentido, el encarar la actividad empresarial como persona física o como persona jurídica es una opción legítima, amparada por la normativa mercantil y fiscal, y en la

³⁴ ORENA DOMÍNGUEZ, A: « La problemática de... », *cit.*, pág. 6

que el cálculo de los costes, también fiscales, puede ser importante, según recuerda la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, número 1021/2014, de 29 de diciembre, de diciembre, que califica como lícita la prestación de servicios de asesoramiento jurídico, tributario y contable a través de dos sociedades profesionales interpuestas, constituida cada una de ellas por los dos socios de la sociedad profesional a la que prestan los servicios.

Este fallo resuelve en sentido contrario a como lo hizo el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Región de Murcia³⁵ y basa su argumentación en que las dos sociedades profesionales interpuestas son lícitas, pues llevan a cabo una prestación de servicios auténtica y lícita contando con los medios adecuados para ello. Considera la sentencia que el componente principal para la prestación de servicios jurídicos es el conocimiento humano, ya que los medios “suelen operar como elementos accesorios de la actividad desarrollada”, que en caso concreto sería el asesoramiento, captación de clientes, etc.

Dice la citada sentencia que la economía de opción no persigue defraudar la ley, sino utilizar la forma jurídica que conlleva menor carga fiscal. Esto, no obstante, no es siempre tan claro, pues existen otros muchos pronunciamientos jurídicos, que veremos al tratar los casos de simulación y de conflicto en la aplicación de la normativa tributaria regulados en los artículos 15 y 16 LGT, que basan sus actuaciones en lo ilícito de interponer una sociedad exclusivamente para obtener reducciones en la carga fiscal, al tildarlas como ilícitas.

Pese a la complejidad que puede suponer en la práctica distinguir la Economía de opción de las mencionadas infracciones, en lo que reina el consenso es en la licitud de ésta, también denominada estrategia de minoración de coste fiscal³⁶. Así, esta alternativa es acorde a la ley en cuanto que no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria. Encontramos su fundamento legal en el artículo 1255 del Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (de ahora en adelante Cc). Dicho precepto establece la autonomía de la voluntad en la

³⁵ Resolución de 29 de abril de 2011, que resuelve que quien ha prestado los servicios han sido las personas físicas, estando ante una simulación del artículo 16 LGT.

³⁶ STS (Sala de lo Contencioso. Sección 2ª), núm. 2038/2009, de 12 de julio de 2012. (ECLI: ES:TS:2012:5363)

libertad de contratación siempre que no se infrinjan las leyes³⁷. Así, el ahorro fiscal que supone la economía de opción de tributar como persona jurídica en lugar de hacerlo como persona física no es contrario al ordenamiento jurídico. Sin embargo, esta economía de opción no incluye actuaciones notoriamente artificiosas para la consecución de una ventaja fiscal ni otras prácticas jurídicas anómalas o interpretaciones extensivas que incorporen supuestos no contemplados por la ley.

También el artículo 38 de la Constitución de 1978 (de ahora en adelante CE) contempla las economías de opción, al reconocer la Economía de mercado y la libertad de empresa. teniendo como límite a esta libertad el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad, de acuerdo con el artículo 31.1 CE. Éste último precepto también indica que el alcance del sistema tributario no será confiscatorio, por lo que, a falta de una ley tributaria que expresamente condene la tributación mediante sociedades interpuestas, éstas deben ser reconocidas como lícitas, pues “no existe infracción del deber de contribuir cuando los sujetos se amparan en la normativa más favorable”, y “ la elusión fiscal no puede basarse sobre meras interpretaciones de las normas tributarias”, según recoge la citada sentencia del TSJ de Murcia.

2. Simulación.

Esta figura tributaria fue introducida en la reforma de la LGT del año 1995, y se encuentra actualmente regulada en el artículo 16. Dicho precepto determina que en los actos o negocios en los la Administración tributaria declare en el correspondiente acto de liquidación que existe simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. Para su regularización, se exigirán intereses de demora y, si procede, sanción.

Para abordar la simulación en el ámbito tributario, debemos acudir, también, a la definición que de esta figura tributario ofrece la Sentencia del Tribunal Supremo del 29 de junio de 2011 (recurso de casación 4499/2007) , por ser exponente de la doctrina del

³⁷ Artículo 1255 Cc: Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral, ni al orden público.

alto tribunal. En su fundamento jurídico sexto, define la simulación como “la discordancia consciente y querida por las partes entre la voluntad interna y la declarada”. En la práctica, estamos ante una conducta encuadrable en el supuesto de simulación cuando la verdadera relación contractual se ha establecido entre los clientes de la sociedad y la persona física-socio que presta sus servicios a la sociedad; y no entre la sociedad profesional y su cliente³⁸.

No obstante, debemos distinguir entre simulación absoluta, cuando “tras la apariencia creada no existe causa alguna” y simulación relativa, cuando “tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o de carácter diverso” (Sentencia de 20 de septiembre de 2005 del Tribunal Supremo, recurso casación número 6683/2002).

Uno de los problemas comunes en la apreciación de la simulación es el de su prueba, exigiéndose “los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros”, es decir, finalidad de ocultación a la Administración (STS de 20 de septiembre de 2005).

Concurre la simulación cuando la prestación de los servicios no es realizada por la sociedad emisora de las facturas, pues su función es de mera apariencia, y quien en realidad ha prestado los servicios ha sido la persona física. Encontramos indicios en la práctica que permiten probar el hecho-base y el hecho-consecuencia, tales como que el socio de la sociedad profesional sea a su vez el socio único de la sociedad interpuesta entre éste y aquella; que el único cliente de la sociedad interpuesta sea la sociedad profesional, reflejándose esta exclusividad en el contrato suscrito entre ambas; que la sociedad interpuesta no cuente con ningún trabajador más allá del socio único, coincidiendo su domicilio social y fiscal con el domicilio familiar de éste; y, por

³⁸ STSJ de Madrid 513/2017, de 16 de mayo. Considera probado que lo único que interesaba a los clientes era que fuera una persona concreta (el socio de la sociedad interpuesta) quien prestase los servicios, y la única finalidad por la que se han simulado las relaciones contractuales entre cliente y sociedad profesional y entre ésta y su socio era conseguir una menor tributación y, por tanto, una ventaja fiscal ilícita.

último, que la prestación de servicios se realice desde la oficina de la sociedad profesional³⁹.

La naturaleza de la prestación de servicios efectuada por la sociedad también afecta a la calificación de su actuación como simulada. Así, en el caso concreto de artistas que prestan sus servicios a través de una sociedad profesional de la que son socios únicos, estaremos ante un caso de simulación si, del contrato suscrito entre el cliente y la sociedad profesional, se desprende que la verdadera causa de contratación es que sea el socio quien preste los servicios, que son de carácter personalísimo. En estos supuestos, la actividad de la sociedad se circunscribe a la emisión de las facturas de dichas prestaciones⁴⁰.

Estos indicios, sumados a la falta de medios propios (o medios que, pese a existir, de ningún modo están afectos a la prestación de servicios⁴¹) permiten probar que la sociedad no añade ningún valor a la actividad del socio.

Sin embargo, como hemos visto, valorar o no la licitud de una sociedad en base a sus medios supone cierta inseguridad jurídica para el contribuyente, en tanto que se trata de una cuestión subjetiva, no existiendo ningún precepto que determine qué medios han de entenderse por adecuados. Por este motivo, hay que acudir al régimen de operaciones vinculadas cuando sea posible, pues ofrece un resultado cuantificado y objetivo que permite valorar si la conducta ha sido llevada a cabo deliberadamente por el contribuyente⁴², lo cual es determinante para poder apreciar dolo o culpa y proceder a la

³⁹ Fundamento de derecho 6º de la STSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso. Sección 5ª), núm. 128/2015, de 28 de enero de 2015 (ECLI: ES:TSJM:2015:990)

⁴⁰ Fundamento de derecho 5º de la STSJ de Madrid 496/2017, de 16 de mayo.

⁴¹ STSJ de Madrid 496/2017, de 16 de mayo: El único medio con el que cuenta la sociedad profesional es un inmueble sito en Alicante, cuando la actividad de la sociedad, de acuerdo con las facturas, se desarrolla en Madrid.

⁴² FALCÓN Y TELLÁ, R. «Las sociedades profesionales (I): Aplicación del régimen de operaciones vinculadas». *Revista Quincena Fiscal* núm.18/2009. Pág. 1.

imposición de una sanción tributaria⁴³.

En este sentido, probar la culpabilidad o dolo corresponde a la Administración, en cuanto que la normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes se realiza con buena fe. La sentencia unificadora de doctrina del TS de 10 de julio 2007 señala que no es lícita la inversión de esta carga de prueba, sino que es la propia Administración Tributaria quien ha de justificar que la actuación concreta persigue una intención de defraudar que se ha llevado a cabo con culpa o negligencia del cuidado y atención exigibles jurídicamente. Esta prueba no puede ser una mera referencia al precepto legal que se supone infringido⁴⁴, sino que son necesarios hechos concretos y detallados que demuestren la culpabilidad, más allá de juicios de valor o afirmaciones generalizadas⁴⁵. Así, no existe un sistema de responsabilidad objetiva, sino que la Administración ha de probar la culpabilidad del sujeto infractor en operaciones que no respondan a una posible interpretación razonable de la norma tributaria⁴⁶.

En el caso concreto en que resulte probado que la valoración de la operación entre el socio y la sociedad profesional no se ha realizado a precio de mercado⁴⁷, procede imponer la infracción tributaria prevista en el artículo 191.1 LGT, pues se deja de ingresar la cantidad que correspondería al valor de mercado real en una operación en la

⁴³ Artículo 183.1 LGT: Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

⁴⁴ STC (Sala Segunda), núm. 164/2005, de 20 de junio de 2005. (ECLI:ES:TC:2005:164)

⁴⁵ STS (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), núm. 3050/2008, de 6 de junio de 2008. (ES:TS:2008:3050)

⁴⁶ STS (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), núm. 6492/2013, de 19 de diciembre de 2013. (ECLI:ES:TS:2013:6492)

⁴⁷ STSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso. Sección 5ª), núm. 496/2017, de 16 de mayo (ECLI:ES:TSJM:2017:5173): Los ingresos de la sociedad profesional ascienden a 287.094,70€ (ejercicio 2007) y 303.506,24 € (ejercicio 2008). Estos ingresos proceden de los servicios prestados por su socio único, a quien se satisface, en concepto de rendimiento de trabajo, la cantidad de 43.065€ (ejercicio 2007) y 60.000€ (ejercicio 2008). Señala Inspección que esta cantidad (sujeta a IRPF) es injustificadamente menor que la cantidad ingresada por la sociedad (sujeta a IS), produciéndose un remansamiento de rentas. Confirma esta conclusión la resolución del TEAR de Madrid de 26 de noviembre de 2014, y posteriormente la citada sentencia del TSJ de Madrid.

que, por deliberada, se prueba la existencia de dolo o culpa. No obstante, debemos señalar que numerosos pronunciamientos jurídicos, conscientes de la existencia de interpretaciones jurídicas divergentes en lo relativo a la simulación en la prestación de servicios a través de sociedades, anulan los acuerdos sancionadores impuestos por Inspección⁴⁸.

3. Conflicto en la aplicación de la norma.

A diferencia de lo que sucede en la simulación, el artículo 15 de la LGT penaliza los negocios jurídicos declarados por el contribuyente que efectivamente son reales y lícitos. Sin embargo, estos conllevan un elevado grado de artificiosidad para lograr su objetivo: disminuir la tributación. La razón del ilícito consiste en la vulneración del analizado artículo 31.1 CE.

De acuerdo con el artículo 206 bis LGT, el incumplimiento del artículo 15 sólo dará lugar a una infracción tributaria cuando el supuesto de hecho de las operaciones artificiosas coincida con un supuesto de hecho en el que se haya establecido un criterio administrativo. Esta sanción es incorporada por el artículo 35 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, pues anteriormente no se preveía sanción en los casos de conflicto de aplicación de la norma.

En el derecho comunitario, ya hemos visto que la sentencia Halifax del TJUE introduce el concepto de “prácticas abusivas” para referirse a las situaciones en las que la ventaja fiscal obtenida es contraria al espíritu de la norma y las operaciones que se han llevado a cabo tenían como finalidad principal obtener dicha reducción. Esta definición encuadra más en el supuesto de hecho del artículo 16 LGT que en la del 15, de acuerdo a la opinión de autores como LUCAS DURÁN⁴⁹ (2015), pese a que en nuestro ordenamiento, como hemos visto, las operaciones de sociedades instrumentales son encuadradas en numerosos pronunciamientos en el supuesto de hecho de la simulación.

⁴⁸ SAN (Sala lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), de 29 de abril de 2015.

⁴⁹ LUCAS DURÁN, M.; «“Interposición” de sociedades ...», cit., pág. 159

Sin embargo, la redacción dada al artículo 16 posee tal amplitud e imprecisión⁵⁰, que juega en contra de la economía de opción al conferir un poder de discrecionalidad notable a la Administración Tributaria.

IV. CONCLUSIONES

- Es lícita, a priori, la prestación de servicios a través de una sociedad profesional, de acuerdo con la LSP.
- Para valorar, desde el punto de vista fiscal, la licitud del ejercicio de la actividad profesional a través de sociedades, el concepto de éstas difiere del recogido en la LSP.
- La valoración de la licitud en la prestación de servicios se realiza examinando, en el caso concreto, si los medios con los que cuenta la sociedad son adecuados y si las operaciones vinculadas (entre socio y sociedad) se han realizado a precio de mercado.
- Respecto a los medios adecuados con los que debe contar la sociedad, se trata de una cuestión de difícil concreción si tenemos en cuenta que, para las sociedades de prestación de servicios jurídicos, el activo principal es la capacidad intelectual de la persona física que los está prestando, por lo una sociedad que no cuente con ningún medio más allá de la capacidad intelectual del socio no tiene que tildarse como ilícita de modo directo. Lo mismo sucede en las actividades profesionales más “artísticas” (escritores, presentadores...), al ser actividades personalísimas donde el activo principal es el propio profesional.
- Esta puerta abierta en la delimitación de los medios como adecuados nos lleva a interpretaciones jurídicas divergentes frente a supuestos de hecho similares. En definitiva, resulta complicado extrapolar una serie de criterios objetivos.

⁵⁰ Fundamento jurídico 4º STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015.

- Respecto a la valoración de operaciones vinculadas, procede realizarla aun cuando la sociedad no cuenta con los medios adecuados. De este modo, es lícito articular la actividad económica de un profesional a través de una sociedad en la que sea socio mayoritario, pese a que sea el socio quien preste materialmente los servicios. En este caso, habrá que aplicar los ajustes que procedan por la operación vinculada entre socio y sociedad. Así, al resolver por vía del artículo 18 LIS, se evita dejar la puerta abierta a la arbitrariedad de la Administración por ser cantidades objetivas y cuantificables.
- De los pronunciamientos jurídicos analizados, una gran mayoría resuelve a favor de la existencia de simulación, con supuestos de hecho similares a otros en los que se ha resuelto a favor de la economía de opción. Esto causa inseguridad jurídica al ciudadano. Es necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que dirima la controversia, pues las sentencias estudiadas del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y Murcia resuelven en direcciones opuestas.
- Tanto si se determina que estamos ante la figura de simulación como ante un conflicto en la aplicación de la norma, la regularización procederá en todo caso. No será así con la imposición de sanciones, para las que se exige la concurrencia de un elemento subjetivo (en la simulación) o que el conflicto sea en la aplicación de normas para las que existe un criterio administrativo.

V. BIBLIOGRAFÍA

CALVO VÉRGEZ. J J. «La tributación de las operaciones vinculadas: el caso específico de las sociedades profesionales y su régimen fiscal en la imposición directa tras la reforma tributaria». *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*. Núms. 389-390, 2015,

FALCÓN Y TELLA, R.: «De nuevo sobre la actuación profesional a través de sociedades: SAP Madrid 29 enero 2010 y Auto del Juzgado de Instrucción no 6 de Madrid de 11 mayo 2010», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2010.

FALCÓN Y TELLA, R. «Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18/2009

FALCÓN Y TELLA, R. «Las sociedades profesionales (II): La existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio». *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2009.

FALCÓN Y TELLA, R. «Las sociedades profesionales (III): la regularización del IVA y de las retenciones en caso de sociedades interpuestas entre el socio y la sociedad profesional», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20/2009 .

GARCÍA NOVOA C, «La ofensiva contra las sociedades de profesionales». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 12/2006 parte Opinión profesional.

LUCAS DURÁN, M,: « “Interposición” de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? Análisis de la STSJ Murcia de 26 de enero de 2015», *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 389-390, 2015, págs. 151-164.

MARTÍN FERNANDEZ J. y RODRIGUEZ MÁRQUEZ, J. : «Las Sociedades Profesionales y su Régimen Tributario», *Revista Quincena Fiscal* núm. 1/2008.

MARTÍN FERNÁNDEZ, F. J.: «El carácter vinculado de las operaciones de los socios con las sociedades mercantiles profesionales», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9/2005 .

MERINO JARA, I.: «Sociedades profesionales: simulación y economía de opción», *Gabinete de Estudios, AEDAF*, abril 2013.

ORENA DOMÍNGUEZ, A. «La problemática de las sociedades profesionales», *Revista Quincena Fiscal* núm. 6/2016.

SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «Operaciones vinculadas y sociedades profesionales. Desenfoques y efectos», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 10/2010 .

Jurisprudencia analizada:

Sentencia TSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª), núm. 542/2007, de 31 de mayo. (JT/2017/187704).

Sentencia TSJ de C.Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), núm. 1202/2018, de 23 de noviembre (JT/2019/150).

Sentencia TSJ de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), núm. 36/2018, de 17 de enero (JT/2018/705)

Sentencia TSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), núm. 50/2016, de 26 de enero (JT/2016/467).

Sentencia TSJ de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), núm. 316/2018, de 27 de junio (JT/2018/771).

Sentencia de Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), núm. 3561/2015, 29 de abril de 2015 (ECLI:ES:AN:2015:3561).

Sentencia de TSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 1021/2014, de 29 de diciembre, (JT/2015/297).

Sentencia TSJ de Murcia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 36/2015, de 26 de enero (JT/2015/406).

Sentencia TS (Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo), núm. 4316/2016, de 4 de octubre de 2016. (ECLI: ES:TS:2016:4316).

Sentencia TS (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), núm. 4578/2007, de 2 de junio de 2007 (ECLI:ES:TS:2007:4578).

Sentencia TS (Sala de lo Penal, Sección 1º), núm. 5315/2002 , de 2 de julio de 2002 (ECLI: ES:TS:2002:5315).

Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), núm. 4510/2011, de 29 de junio de 2011 (ECLI: ES:TS:2011:4510).

Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso, Sección 1ª), núm. 5312/2002, de 15 de julio de 2002 (ECLI: ES:TS:2002:5312).

Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), núm. 2038/2009, de 12 de julio de 2012. (ECLI: ES:TS:2012:5363).

Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), núm. 3050/2008, de 6 de junio de 2008. (ES:TS:2008:3050).

Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), núm. 6492/2013, de 19 de diciembre de 2013. (ECLI: ES:TS:2013:6492).

Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), núm. 5858/2007, de 10 de julio de 2007 (ECLI:ES:TS:2007:5858).

Sentencia TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 660/2017, de 17 de abril (ECLI:ES:TS:2017:1504).

Sentencia del TC (Sala Segunda), núm. 164/2005, de 20 de junio de 2005. (ECLI:ES:TC:2005:164).

Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso, Sección 2ª), núm. 4254/1998, de 25 de junio de 1998 (ECLI: ES:TS:1998:4254).

Resoluciones de la Dirección General de Tributos.

Resolución de la DGT V1148/2015, de 13 de abril de 2015 (NFC053864).

Resolución de la DGT V1027-14, de 10 de abril de 2014 (NFC051069).

Páginas webs

<https://www.eae.es/actualidad/noticias/Sociedades-instrumentales-Legales-o-ilegales>
<https://www.fiscal-impuestos.com/7-cosas-interesa-saber-sobre-sociedades-instrumentales.html>
https://cincodias.elpais.com/cincodias/2015/02/27/economia/1425071438_108513.html
<https://infoautonomos.eleconomista.es/blog/hacienda-sociedades-instrumentales/>